

**Audience publique du 4 janvier 2010**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...

contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts sur le revenu des personnes physiques d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

1. Vu la requête, inscrite sous le numéro 25664 du rôle, déposée le 21 avril 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître James JUNCKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ...., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes des 21 janvier 2009 et 10 février 2009 portant rejet de sa réclamation « *à l'encontre du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002, respectivement de l'année 2003* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 septembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 octobre 2009 par le demandeur ;

2. Vu la requête, inscrite sous le numéro 25666 du rôle, déposée le 22 avril 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître James JUNCKER au nom de Monsieur ..., préqualifié, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes des 21 janvier 2009 et 10 février 2009 portant rejet de sa réclamation « *à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu et du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 septembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 octobre 2009 par le demandeur ;

1. + 2. Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître James JUNCKER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 décembre 2009.

---

En date du 12 septembre 2007, le bureau d'imposition Luxembourg 8 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit les bulletins d'impôt relatifs à l'année 2002 à l'encontre desquels Monsieur ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation par courrier de la fiduciaire ... daté du 11 décembre 2007.

Le bulletin originaire de l'impôt sur le revenu, émis en date du 12 septembre 2007, avait entre-temps été redressé sur base du § 94 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » par un bulletin rectificatif du 17 octobre 2007.

Le bureau d'imposition Luxembourg 8 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit encore le 27 août 2008 les bulletins d'impôt relatifs à l'année 2003 à l'encontre desquels Monsieur ... fit également introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation par courrier de la fiduciaire ..., daté du 9 octobre 2008.

Le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la réclamation relative au bulletin de l'impôt sur le revenu et du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal relatifs à l'année d'imposition 2002 par décision datée du 21 janvier 2009 aux motifs suivants :

*« Vu la requête introduite le 12 décembre 2007 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant à L-6922 Berg, pour réclamer contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2002, émis le 17 octobre 2007 respectivement le 12 septembre 2007 ;*

*Considérant qu'à la lumière des moyens invoqués, la réclamation contre le bulletin de "l'impôt commercial" est présumée, en vertu du principe de l'effet utile, être introduite à l'encontre du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de deux demandes distinctes mais néanmoins semblables empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que le bulletin originaire de l'impôt sur le revenu, émis en date du 12 septembre 2007, a été redressé sur base du § 94 alinéa 1<sup>er</sup> AO par un bulletin rectificatif du 17 octobre 2007 ;*

*Considérant que la réclamation parvenue le 12 décembre 2007 a été introduite dans le délai de trois mois qui court à l'égard du bulletin originaire de l'impôt sur le revenu de*

*l'année 2002 qui n'avait pas encore acquis force de la chose décidée; qu'il s'ensuit que la réclamation interjetée contre le bulletin rectificatif du 17 octobre 2007 remet en question l'imposition dans son intégralité, conformément au § 243 AO, et déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir qualifié de bénéfice commercial des revenus, déclarés, les uns, dans la catégorie du revenu net provenant de la location de biens, les autres, dans celle des revenus nets divers ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;*

*Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'en l'espèce, le réclamant n'a pas critiqué le montant du revenu imposable mais que le mandataire demande "de bien vouloir reconsidérer l'imposition de notre mandant au titre de l'année 2002 en ce qui concerne le reclassement des opérations d'achat et de vente d'immeubles en bénéfice commercial"; que celui-ci se sent lésé par la classification du revenu dans la catégorie du bénéfice commercial alors que les opérations auraient été effectuées dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé ;*

*Considérant qu'aux termes du § 232, alinéa 1er AO, ce motif est admissible (un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt (Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist); qu'en l'espèce, même si la cote de l'impôt commercial communal a été fixée à zéro euro, il n'en reste pas moins que le requérant est susceptible de contester son assujettissement à cet impôt ;*

*En fait*

*Considérant que par lettre du 20 juillet 2007 le bureau d'imposition avait informé le requérant, en application du § 205 alinéa 3 AO, qu'il entendait, entre autres, procéder au redressement de plusieurs positions de la déclaration remise; qu'après avoir conclu que certaines opérations d'achat et de vente d'immeubles effectuées sortiraient du cadre de la gestion normale du patrimoine privé, il admettait que ces activités seraient à qualifier d'opérations commerciales, les critères de l'article 14 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) étant remplis en l'espèce ;*

*Que dorénavant, tout immeuble acheté, même en vue d'une location temporaire serait à considérer comme bien investi par destination et à inclure au capital d'exploitation ;*

*Qu'en conséquence, les revenus provenant de la location de sept immeubles et la vente de trois objets immobiliers ont fait l'objet d'une requalification et ont été imposés dans la catégorie du bénéfice commercial ;*

*Considérant que le réclamant conteste les redressements entrepris par le bureau d'imposition en arguant qu'il aurait acquis lesdits immeubles pour les donner en location ; qu'il n'exploiterait pas d'entreprise commerciale mais ne poursuivrait qu'une activité de gestion de fortune privée tandis que le fait de revendre des immeubles avec bénéfice ne devrait pas faire obstacle au caractère de gestion de fortune privée des dites opérations ;*

*Qu'il s'oppose à la décision du bureau d'imposition pour considérer tout immeuble acheté même en vue d'une location temporaire comme bien investi par destination, à inclure au capital d'exploitation ;*

*Quant au fond*

*Considérant qu'au cours de l'année litigieuse le réclamant avait vendu trois immeubles et déclaré avoir réalisé lors de chacune de ces opérations un bénéfice de spéculation ; que le bureau d'imposition a cependant qualifié ces opérations d'activités commerciales et les a imposées à ce titre ;*

*Considérant qu'en l'espèce cette procédure conduit au même résultat que la méthode, prescrite, aux termes de l'article 99bis, alinéa 2 L.I.R., pour établir le bénéfice ou la perte de spéculation qui est égal à la différence entre d'une part le prix de réalisation et d'autre part le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention ;*

*Que dès lors, le réclamant n'en a subi aucun préjudice quant au résultat obtenu ;*

*Considérant encore que le réclamant, maître en sciences de gestion, a cessé son activité salariale qu'il occupait, jusqu'au 1er mars de l'année litigieuse, dans la fonction de responsable de la vente des produits Volkswagen, Audi et Porsche pour constituer, en date du 15 mars 2001, une société à responsabilité limitée (INSC), ayant pour objet, entre autres, l'achat, la vente, la promotion et la location d'immeubles; qu'il a également indiqué dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002 poursuivre depuis cette année une activité d'agent immobilier (autorisation d'établissement en tant qu'agence immobilière délivrée en date du 18 décembre 2000 par le Ministère des Classes moyennes) ;*

*Considérant que pour l'année 2002, le bureau d'imposition a enregistré une activité accrue d'achat et de vente d'objets immobiliers de la part du réclamant qui a notamment vendu les immeubles ci-après sis à:*

*... , acheté le 4 mai 2000 au prix de 48.845,08 euros et vendu le 4 mars 2002 au prix de 47.100 euros à INSC,*

*..., acheté le 22 septembre 2000 au prix de 47.714,94 euros et vendu le 7 août 2002 au prix de 50.818 euros,*

*..., acheté le 14 janvier 2002 au prix de 162.370,26 euros et vendu le 31 juillet 2002 au prix de 176.000 euros,*

*et qu'il a acheté au cours de cette année 1 labour, 2 studios, 3 appartements et 2 appartements en état futur d'achèvement ;*

*Considérant, d'un coté, qu'aux termes de l'article 14, numéro 1 LIR, est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale ;*

*Considérant, d'un autre coté, que d'après les dispositions de l'article 98 LIR est considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles ;*

*Considérant que tant le commerce que la location présument un but de lucre, une activité indépendante, menée à ses risques et périls et une participation à la vie économique ;*

*Que si, d'une part, l'activité commerciale a comme objet principal la procuration, l'organisation, la gestion et la vente de marchandises et la prestation de services et généralement et de manière répétitive, d'autre part, la location se concentre sur la gestion d'un patrimoine privé; qu'en l'espèce, il semble utile de rappeler qu'on entend par patrimoine "l'ensemble des biens hérités des ascendants ou réunis et conservés pour être transmis aux descendants" (Trésor de la Langue Française) ou encore "bien d'héritage qui descend, suivant les lois, des pères et mères à leurs enfants" (dictionnaire Littré) ;*

*Considérant que les seules opérations d'acquisition ou de construction d'immeubles à des fins apparents, clairs et évidents d'en tirer uniquement un revenu de location, ne constituent pas l'expression concrète d'une activité commerciale; qu'encore que ni l'envergure ni l'objet de la location ne sont de nature à influencer la qualification. (cf. BFH VIII R 27/72 v. 21.12.1976 BStBl. II 1977 S. 244; BFH IV 136/618 v.12.3.1964 BStBl. III 1964 S. 364) ;*

*Considérant que cette qualification reste valable dans le chef des professionnels de l'immobilier; qu'on ne peut pas exclure qu'un agent immobilier ou un entrepreneur de construction (et similaires), d'un coté, font le commerce avec des immeubles achetés ou construits dans le but de la revente (avec ou sans remise en l'état) tandis que d'un autre coté, ils gardent dans leur patrimoine privé des immeubles dans l'intention d'un investissement de fonds ;*

*Considérant qu'il ne faut pas exclure non plus que l'acquisition ou la construction d'immeubles restent susceptibles de déclencher une opération commerciale, si les immeubles, même destinés initialement à la location, sont vendus dans des conditions qui font apparaître qu'en réalité, le contribuable s'adonne à un commerce et outrepassé les limites de la gestion normale du patrimoine privé ;*

*Considérant également que si la notion de gestion du patrimoine privé ne fait pas l'objet d'une définition légale, elle est cependant délimitée par le biais de deux exemples au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934: « Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird » ;*

*Considérant que d'une manière générale il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que les activités d'achat, de vente et de location s'analysent en de simples*

*accessoires d'une jouissance des fruits d'un patrimoine immobilier privé dont la substance est conservée; qu'au contraire, de telles activités dépassent le cadre de la gestion du patrimoine privé lorsque le contribuable recherche une exploitation de la substance de son patrimoine par transfert ("Umschichtung") d'éléments substantiels de sa fortune tel que l'acquisition d'immeubles destinés à la vente ;*

*Que par contre, il se dégage des distinctions inhérentes aux différentes catégories de revenus que, quelle que soit l'importance d'un patrimoine privé, les opérations de gestion y relatives ne constituent pas une activité commerciale si les actes posés ne sortent pas du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé ;*

*Considérant que le législateur ne s'est pas prononcé en ce qu'il entend par une gestion normale du patrimoine privé ; que cette qualification reste donc à apprécier de cas en cas et selon les données particulières aux différents contribuables ;*

*Considérant que la vente immobilière est constitutive d'une entreprise commerciale du moment qu'il s'agit d'une activité persistante, effectuée dans un but de lucre et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale ; que dès lors les ventes d'objets immobiliers constituent des opérations commerciales pour autant que ces ventes se sont déroulées d'après un schéma planifié et ne résultent pas d'une mise à profit en conséquence d'une opportunité se présentant fortuitement ;*

*Qu'en l'espèce, on ne peut guère affirmer que les trois opérations de ventes effectuées au cours de l'année en cause ne soient que le fruit d'une mise à profit occasionnelle; qu'au contraire, le réclamant a vendu plusieurs immeubles, acquis récemment, pour promouvoir sa propre activité, d'agent immobilier, profession fraîchement entamée et pour impulser les activités immobilières de la société INSC s.à r.l. dont il est l'associé unique ;*

*Qu'en conséquence, les bénéfices tirés des ventes immobilières sont à considérer comme bénéfice commercial ;*

*Considérant que l'instruction du dossier fiscal a révélé que le bureau d'imposition a également qualifié de bénéfice commercial la location des immeubles suivants sis à :*

*... , construit en 2001/2002 et vendu en 2003,  
... construit en 1999/2000 et vendu en 2003, Luxembourg, rue Félix Blochausen, 48,  
acheté en 2000 et vendu 2002,  
..., construit en 2000/2001, vendu en 2002,  
... , acheté en 2002 et vendu en 2002,  
... , acheté en 2002, attribué à l'épouse en 2005, vendu en 2007,  
... , acheté en 2002 et vendu en 2004 ;*

*Considérant que pour les opérations d'acquisition et de vente des immeubles ci-avant, il y a lieu de constater non seulement une période de détention relativement courte, mais encore des actions répétitives, desquelles on ne peut guère prétendre qu'elles soient seulement occasionnelles ou encore qu'elles rentrent dans le cadre d'une gestion normale du patrimoine privé ; que bien au contraire, elles marquent la volonté du requérant de traiter les immeubles comme autant d'objets commerciaux, acquis dans un but de revente lucratif ;*

*Que dès lors le réclamant sort nettement du cadre normal de la gestion pure et simple du patrimoine privé, d'usage lors de la simple location d'immeubles pour entrer dans le domaine de l'agent immobilier qui s'adonne à une activité à caractère commercial, en recherchant moins la conservation et la jouissance à long terme des dites propriétés immobilières, mais essentiellement une valorisation rapide du patrimoine, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale ;*

*Considérant que le réclamant critique encore l'information figurant en bas du bulletin de l'impôt commercial communal par laquelle le bureau d'imposition lui fait savoir "qu'onze immeubles sont intégrés au patrimoine privé en vue d'une location à long terme, sous réserve d'un reclassement ultérieur en cas de vente" ;*

*Considérant qu'en l'espèce, les remarques portées sur le bulletin de l'impôt ne constituent qu'une répétition de l'information préalable, adressée au contribuable en date du 20 juillet 2007, en vertu du § 205 alinéa 3 AO qui constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition, avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle escomptée à travers sa déclaration qui ne saurait se substituer à un bulletin d'impôt ;*

*Considérant d'ailleurs, qu'en ce qui concerne les immeubles énumérés sous le point 1 de sa requête, le bureau d'imposition ne les a pas considérés comme faisant partie d'un actif net investi mais a informé le contribuable qu'il n'excluait pas pour autant un reclassement ultérieur ;*

*Que d'ailleurs le § 238 AO ne confère qualité pour introduire une réclamation qu'au destinataire d'un bulletin d'imposition effectivement émis et qu'en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, il n'est guère utile d'anticiper sur les actions futures éventuelles d'un préposé d'un bureau d'imposition ;*

*Considérant, à titre superfétatoire, que les bases d'imposition suivant bulletin de l'impôt sur le revenu critiqué correspondent à celles que le réclamant entend voir fixer et que l'impôt commercial communal a été fixé à 0 (zéro) euro ; que le réclamant n'a dès lors subi aucun préjudice à travers les impositions attaquées ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;*

*(...) »*

Le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta encore la réclamation relative au bulletin de l'impôt sur le revenu et du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal relatifs à l'année d'imposition 2003 par une seconde décision datée du 10 février 2009 sur base de motifs essentiellement identiques sinon analogues à ceux cités ci-dessus.

Par requête déposée le 21 avril 2009 et enrôlée sous le numéro 25664, Monsieur ... a fait déposer un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes des 21 janvier 2009 et 10 février 2009 portant rejet de sa réclamation « à l'encontre du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002, respectivement de l'année 2003 ».

Par requête déposée le 22 avril 2009, inscrite sous le numéro 25666 du rôle, Monsieur ... a encore fait déposer un second recours, « *formulé à titre subsidiaire et pour autant que de besoin* », tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes des 21 janvier 2009 et 10 février 2009 portant rejet de sa réclamation « *à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu et du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003* ».

Il convient dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de joindre les deux recours pour les toiser par un seul et même jugement.

#### Quant au rôle n° 25664

La partie étatique oppose de prime abord au demandeur l'irrecevabilité de son recours principal en réformation pour ne pas avoir été introduit conformément à l'article 1<sup>er</sup> et 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Elle lui reproche plus particulièrement de ne pas exposer clairement l'objet du recours qui ne ferait pas de distinction entre la décision directoriale du 21 janvier 2009 et celle du 10 février 2009, mais d'en faire au contraire un amalgame, alors pourtant qu'il s'agirait de deux décisions directoriales différentes qui auraient dû être attaquées par deux requêtes séparées, étant donné que l'objet desdites décisions ne serait pas identique pour viser deux années d'imposition différentes et reposer sur des faits et considérations différents.

Le délégué du gouvernement souligne de surcroît que le recours ne contiendrait pas de relevé de pièces tel que requis pourtant par la loi.

Enfin, il soulève l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Le tribunal, de son côté, doit de prime abord constater une imprécision quant à l'objet, respectivement la portée du recours sous analyse, ledit recours identifiant en effet les décisions déférées comme ayant porté rejet de sa réclamation « *à l'encontre du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2002, respectivement de l'année 2003* » ; force est cependant de constater que les deux réclamations portaient sur « *le bulletin de l'impôt sur le revenu et le bulletin de l'impôt commercial communal* », objet à juste titre redressé par le directeur comme portant en fait sur le bulletin de l'impôt sur le revenu et sur le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003.

Il résulte cependant des explications fournies par le litismandataire du demandeur à l'audience publique du 7 décembre 2009 que nonobstant le libellé incomplet de la requête, il entendait bien soumettre les décisions directoriales en leur intégralité au tribunal, à savoir telles que portant tant sur le bulletin de l'impôt sur le revenu et sur le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, et non de limiter les débats au seul bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal.

Conformément au paragraphe 228 AO, ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours au fond est ouvert contre les décisions directoriales litigieuses, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par le demandeur.



En ce qui concerne la recevabilité dudit recours en réformation, respectivement son irrecevabilité pour avoir été introduit par le biais d'une seule et même requête introductive d'instance à l'encontre de deux décisions distinctes, il y a lieu de relever que s'il est certes vrai qu'une requête ne peut normalement poursuivre la réformation ou l'annulation que d'un seul acte, des actes connexes peuvent être attaqués par une seule requête, c'est-à-dire des actes entre lesquels il existe un lien tellement étroit qu'il ne se concevrait pas de traiter séparément les recours dirigés contre eux s'ils avaient été introduits séparément<sup>1</sup>, ou encore lorsque les décisions déférées présentent entre elles un lien suffisamment étroit pour considérer qu'il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de les juger par un seul et même jugement<sup>2</sup>.

En l'espèce, bien que constituant, tel que comme relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, deux décisions directoriales distinctes, relatives à des années d'imposition différentes et reposant sur des faits matériels - les opérations d'achat-vente et de location du demandeur - différents, le tribunal retient cependant que compte tenu du fait que les deux décisions sont intimement liées pour concerner non seulement un seul et même contribuable mais surtout pour reposer sur des considérations et conclusions similaires voire identiques, le demandeur peut en l'espèce être autorisé à déférer ces deux décisions dans une même requête, sauf le risque par lui couru, en cas d'imprécision de sa requête introductive d'instance, que les moyens soient écartés dans la mesure où il n'est pas clairement dégageable à l'encontre de quelle décision précise ils sont dirigés.

Il s'ensuit que le moyen afférent d'irrecevabilité de la requête est à écarter.

En ce qui concerne le moyen de la partie étatique relative à l'absence d'indication d'un quelconque relevé de pièces, il échet de rappeler que si aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 21 juin 1999 précitée la requête introductive d'instance doit certes impérativement contenir le relevé des pièces dont le requérant entend se servir et que la requête déposée en l'espèce ne mentionne effectivement aucune pièce, les pièces versées en l'espèce par le demandeur mais non énoncées ont néanmoins pu être librement discutées à l'audience, de sorte qu'il n'y a eu aucune lésion des droits de la défense<sup>3</sup>.

Il convient par ailleurs de relever que la partie étatique, si elle a soulevé le prédit moyen, n'a pour sa part pas non plus indiqué les pièces dont elle entend se servir, mais s'est contentée de mentionner au titre des pièces déposées les dossiers contentieux afférents et « *le dossier fiscal* ». Or il y a lieu de rappeler à ce sujet que si l'article 8, alinéa 5 de la loi du 21 juin 1999 précitée impose à l'autorité administrative qui a posé l'acte visé par le recours de déposer le dossier administratif respectivement fiscal au greffe, le même article 8, en son alinéa 4, impose encore au délégué du gouvernement de déposer au greffe copie des pièces dont il entend se servir plus particulièrement afin que celles-ci puissent être communiquées par la voie du greffe aux autres parties<sup>4</sup>.

Il s'ensuit que le moyen afférent est également à écarter.

---

<sup>1</sup> M. Leroy, Contentieux administratif, 3<sup>e</sup> éd., Bruylant, 2004, p.529.

<sup>2</sup> Trib. adm. 23 juillet 1997, n° 9658, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 249.

<sup>3</sup> Trib. adm. 3 novembre 1997, n° 9684, confirmé par arrêt du 26 mai 1998, n° 10578C, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 508.

<sup>4</sup> Trib. adm. 13 juillet 2009, n° 24755.

Le recours principal en réformation, non autrement critiqué et introduit dans le délai de la loi, est partant recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

Quant au fond, le demandeur conteste les décisions de rejet du directeur en ce qu'elles n'ont pas fait droit à ses demandes tendant à ne pas considérer ses opérations immobilières effectuées au cours des années 2002 et 2003 sur son patrimoine privé comme constituant des activités commerciales et partant comme ne relevant pas de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* ».

Il affirme que ces opérations immobilières consistant, en ce qui concerne l'année 2002 de trois opérations de vente et de sept opérations de location, et, en ce qui concerne l'année 2003, de dix opérations de vente et de sept opérations de location, auraient à tort été requalifiées en opérations commerciales, alors qu'elles n'auraient pourtant constitué que des opérations de gestion de patrimoine privé.

Il affirme encore qu'en l'espèce les conditions cumulatives renseignées à l'article 14 LIR ne seraient pas réunies.

Dans ce contexte, il estime que la condition de la poursuite d'un but de lucre ferait défaut, alors que les opérations immobilières incriminées se seraient révélées déficitaires en 2002 et très faiblement bénéficiaires en 2003, de sorte que ces opérations devraient être considérées comme des activités désintéressées.

Le demandeur considère encore que ces opérations seraient, « *au regard de la longue tradition de gestion privée de son patrimoine [...] et de l'ensemble de son parc immobilier personnel* » à considérer comme des actes occasionnels relevant de la gestion de fortune privée, de sorte que le critère de la permanence de l'activité indépendante ferait également défaut.

Il relève par ailleurs n'avoir recouru à aucune publicité personnelle concernant son patrimoine immobilier privé, de sorte qu'il n'aurait pas eu l'intention d'entrer en relation d'affaire avec un nombre indéterminé de personnes concernant le patrimoine en question : il estime qu'en conséquence le critère de la participation à la vie économique ferait pareillement défaut.

Il fait enfin plaider que « *pour les raisons similaires* » la réserve opérée par l'administration des Contributions Directes et maintenue par le directeur concernant une requalification ultérieure au sujet de la vente future de certains immeubles lui appartenant encore telle que renseignée dans le bulletin de l'impôt sur le revenu commercial communal de l'année 2002 serait également mal fondée.

La question qui divise les parties à l'instance est celle de savoir si les opérations immobilières en question relèvent de la gestion de fortune privée ou alors d'opérations commerciales, le directeur ayant, en substance, sur la toile de fond de l'activité d'agent immobilier poursuivie par le demandeur depuis 2002 - et non comme indiqué dans la requête introductive d'instance celle de gérant de société - retenu une activité accrue d'achat et de vente d'immeubles dans le chef du demandeur qui en 2002 a vendu trois immeubles achetés récemment et a acheté un labour, deux studios, trois appartements et deux appartements en

état de futur achèvement et en 2003 a encore vendu trois autres bâtiments pour en acheter cinq autres pour en déduire une activité persistante, effectuée dans un but de lucre, et plus particulièrement pour promouvoir sa propre activité d'agent immobilier.

L'article 14, alinéa 1<sup>er</sup> LIR dispose à ce sujet qu'est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, l'entreprise commerciale étant définie comme « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale...* ». Le tribunal doit dès lors examiner la transaction immobilière litigieuse ci-dessus décrite sous l'angle de vue de l'existence cumulative des quatre critères de la loi dont l'existence simultanée définit l'entreprise commerciale et exclut la thèse soutenue par le demandeur de la simple gestion de la fortune privée.

Il résulte des éléments de fait de la cause que parmi les critères de la loi, il convient d'examiner en premier lieu celui de la permanence de l'activité litigieuse, la délimitation entre l'activité commerciale et la simple gestion du patrimoine privé impliquant une appréciation de l'activité développée par le contribuable à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

Force est de prime abord de constater que le demandeur se limite à contester de manière générale que les conditions d'application de l'article 14 LIR soient données en l'espèce, sans apporter de quelconques précisions quant aux circonstances des différentes opérations immobilières litigieuses et sans verser une quelconque pièce permettant au tribunal d'apprécier de lui-même celles-ci, le demandeur n'ayant par ailleurs pas procédé à une quelconque ventilation ou précision de ses moyens en fonction des deux années d'imposition dont s'agit, ni procédé à une ventilation de ses moyens en fonction de la nature des opérations immobilières en question (achats-ventes ou locations), ni même identifié les opérations immobilières litigieuses.

Or il n'appartient pas au tribunal de se renseigner sur les intentions du demandeur, mais il appartient à ce dernier de lui soumettre des éléments tangibles, voire une explication en droit ou en fait, susceptible d'énervier l'argumentation juridique du directeur, de sorte que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ce point, ne peut que constater que le motif de refus du directeur n'a pas été utilement combattu, le demandeur n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contenté de soutenir, en ce qui concerne tant le caractère de permanence des opérations immobilières litigieuses que leur caractère commercial ou privé, que ces opérations s'inscriraient dans une « longue » tradition de gestion privée de son patrimoine.

A cet égard, il convient de surcroît de souligner, outre que le demandeur n'a fourni au tribunal aucun élément concret permettant de vérifier la réalité de cette allégation, qu'il convient d'analyser les opérations litigieuses en elles-mêmes, et non de les voir à la lumière d'autres opérations que le contribuable a pu accomplir dans le passé<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Voir CdE 1<sup>er</sup> février 1978, n° 6389 : « *Le comité du contentieux apprécie les opérations effectuées durant les années litigieuses et non celles qui appartiennent à un passé plus au moins éloigné* ».

Il résulte par ailleurs des travaux préparatoires de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'article 14 LIR que « *le caractère de permanence n'implique pas nécessairement que l'activité se répète. Pour qu'il y ait permanence, il suffit que l'activité ait lieu avec l'intention de la répéter si l'occasion s'en présente et de constituer de la sorte une source de revenu sur la base d'opérations répétées*<sup>6</sup> », le même commentaire de l'article 14 précisant que « *le caractère de permanence sépare l'activité commerciale ... d'actes similaires isolés qui ont lieu dans le cadre de l'administration du patrimoine privé du contribuable* ».

En l'espèce, force est de constater que les opérations en question ne constituent pas des opérations isolées, mais au contraire des opérations répétitives et fréquentes, le directeur ayant à ce sujet à juste titre relevé tant leur nombre relativement important que leur fréquence, résultant de période de détention courte des immeubles cédés.

Par ailleurs, si l'acquisition ou la location d'objets immobiliers par un particulier peut certes être considérée objectivement comme une opération de gestion de patrimoine privé dont le but aurait été de simplifier la gestion de son patrimoine privé et d'augmenter ainsi ses revenus nets de location, de même que la revente d'immeubles est compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, aussi longtemps que ce patrimoine sert au contribuable principalement à dégager des revenus de location<sup>7</sup>, il convient cependant, en ce qui concerne cette dernière condition dégagée par la jurisprudence, de relever que le demandeur reste muet quant aux raisons d'être des différentes ventes opérées en 2002 et 2003, si ce n'est qu'il a défini dans sa déclaration d'impôts relative à l'année 2002 différentes opérations immobilières - à savoir la vente des immeubles sis à Luxembourg, 54, rue de l'Egalité, Kayl, 20, rue Jos Müller comme ayant été réalisées dans un but spéculatif au sens de l'article 99bis LIR.

Or, si l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations, c'est-à-dire des acquisitions et des ventes d'immeubles, il faut que ces mutations soient comprises comme début ou fin d'une activité orientée essentiellement vers une jouissance des fruits, par notamment la location, et qu'elles ne s'analysent pas comme un négoce déguisé d'immeubles<sup>8</sup>.

En l'espèce, il résulte tant de la période courte de détention des différents immeubles vendus tant en 2002 qu'en 2003 que de la qualification retenue par le demandeur lui-même d'opérations spéculatives au sens de l'article 99 bis LIR que lesdites opérations constituaient bien des opérations poursuivant une « *Ausnutzung substantieller Vermögenswert* ».

Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement la courte période de détention des immeubles, il convient de souligner que selon le *Bundesfinanzhof*, c'est essentiellement le nombre des acquisitions (ou constructions) d'immeubles, ainsi que le fait qu'elles soient *rapidement* suivies de leur revente, qui est déterminant pour distinguer gestion d'un

---

<sup>6</sup> Projet de loi n° 571<sup>4</sup>, commentaire des articles, p. 18.

<sup>7</sup> « *Private Vermögensverwaltung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH anzunehmen, solange sich die Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. ... Die Veräusserung von Grundbesitz ist daher der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige damit höhere Erträge aus dem vorhandenen Vermögen anstrebt. Veräussert er dagegen den Grundbesitz, um Substanzwertsteigerungen auszunutzen, wird er gewerblich tätig* » (BFH, arrêt du 18 janvier 1989, BStBl 1990, II, 1051, 1052).

<sup>8</sup> H. Dostert et E. Stoffel, op. Cit., pp.15 et 16.

patrimoine privé et entreprise commerciale<sup>9</sup>, la revente rapide des objets (« *enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf von Wohnungen* ») étant définie, par une jurisprudence constante du *Bundesfinanzhof*, comme une revente dans un délai maximal de cinq ans à partir de l'acquisition de l'objet en question : « *Besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Errichtung und der Veräusserung (...), so liegt nach der Rechtsprechung des BFH regelmässig ein Gewerbebetrieb vor ; ein enger zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung und dem Verkauf der Wohnungen nicht mehr als fünf Jahre beträgt*<sup>10</sup> ».

En l'espèce, force est de constater les trois immeubles vendus en 2002 avaient été acquis moins de deux ans auparavant, tandis que les trois immeubles vendus en 2003 avaient été acquis respectivement en 1999, 2001, 2003. Par ailleurs, il convient de noter que d'autres immeubles, faisant l'objet de locations dont les fruits ont été qualifiés de bénéfice commercial, ont également été revendus rapidement, la décision directoriale relative à l'année 2002 relevant ainsi sept opérations relatives à des immeubles acquis et revendus sur une période allant d'un an à quatre ans et la décision directoriale relative à l'année d'imposition 2003 retenant 4 opérations similaires au cours desquelles des immeubles furent achetés et revendus en un bref laps de temps, allant de deux à quatre ans.

Il s'ensuit que la courte période de détention d'immeubles, caractéristique régulière, pour ne pas dire constante, des opérations immobilières du demandeur, constitue un indice de commercialité de l'activité du demandeur.

Cette même approche a encore récemment été appliquée par la Cour administrative qui a retenu que lorsque des opérations immobilières d'une envergure indéniable ont été opérées dans un court laps de temps en impliquant des mutations importantes au niveau du patrimoine immobilier de la personne procédant à ces opérations, un dépassement du cadre de la simple gestion d'un patrimoine privé peut en être déduit : « *En effet, le but recherché paraît avoir été moins la recherche d'une conservation et d'une jouissance à long terme desdites propriétés immobilières, mais essentiellement une valorisation rapide du patrimoine moyennant ces mutations, caractéristique essentielle d'un esprit de lucre et d'une entreprise commerciale*<sup>11</sup> ».

En ce qui concerne les autres trois critères d'appréciation cités ci-dessus, il y a lieu de souligner que la participation à la vie économique générale implique que le contribuable prenne part, d'une façon perceptible au public intéressé, à l'échange général des biens et prestations et qu'il soit prêt à entrer en relation d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes, compte tenu naturellement de l'étendue et du genre de son entreprise et de sa propre capacité de prestation. Ainsi, le commerçant prend part au trafic économique général en approvisionnant le marché en biens pour lesquels il existe un besoin et en les échangeant contre des équivalents en nature ou en argent. Cet élément de la participation est à apprécier dans chaque cas d'espèce en considération du but recherché ainsi que de la nature des opérations exécutées<sup>12</sup>.

En l'espèce, il ressort des pièces versées en cause que le demandeur a eu recours, du moins pour certaines opérations effectuées en 2002, à sa propre agence immobilière dont il est

---

<sup>9</sup> BFH, arrêt précité, p.1052-1053.

<sup>10</sup> BFH, arrêt du 22 mars 1990, BStBl 1990, II, 637, 638, avec de nombreuses références de jurisprudence.

<sup>11</sup> Cour adm. 10 avril 2008, n° 23722C.

<sup>12</sup> Trib. adm. 21 juin 2000, n° 11582, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 74.

l'associé unique, laquelle a d'ailleurs facturé au demandeur ses interventions, ce qui contredit l'affirmation du demandeur selon laquelle il n'aurait pas eu recours à de la publicité et n'aurait pas eu l'intention d'enter en contact avec un nombre indéterminé de personnes. Il convient par ailleurs de retenir que pareille affirmation, non autrement étayée et circonstanciée, est difficilement crédible compte tenu de la fréquence et de l'envergure des opérations immobilières poursuivies par le demandeur.

Quant au critère de l'indépendance, celui-ci est également donné en l'espèce, le demandeur exerçant l'activité d'agent immobilier au sein d'une agence immobilière dont il est le seul associé, de sorte qu'il n'est pas sujet aux liens d'une occupation salariale.

Enfin, en ce qui concerne le but de lucre, un tel but, outre de se dégager d'ores et déjà du caractère spéculatif avéré de certaines opérations, il y a lieu de retenir que les opérations litigieuses ont dégagé, contrairement à ce que prétend le demandeur, un bénéfice, les différentes ventes s'étant toutes soldées par une plus-value. Si le demandeur se prévaut à ce sujet des résultats déficitaires en 2002 et « *très faiblement* » bénéficiaires en 2003 - argumentation *a priori* étonnante et incohérente, puisque le demandeur, pour ce faire, se prévaut du bénéfice commercial dégagé pour les années 2002 et 2003 par l'administration des Contributions directes qui fait précisément l'objet du présent recours - il convient de relever que lesdits résultats ne concernent pas les seules opérations immobilières litigieuses, mais l'ensemble de l'activité immobilière du demandeur et ont tenu compte des dépenses afférentes du demandeur, et notamment des commissions facturées par l'agence immobilière du demandeur, dont faut-il le rappeler, il est le seul associé, et partant le seul bénéficiaire.

Par ailleurs, même à supposer que l'activité immobilière du demandeur n'ait été que faiblement lucrative, il n'en demeure pas moins que la perspective d'un résultat global positif n'est pas impérative pour qualifier une activité d'activité commerciale, à condition que le contribuable ait procédé à la recherche d'un gain pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire que les attentes du contribuable doivent être raisonnables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique<sup>13</sup>, ce qui, comme relevé ci-avant, est toutefois donné en l'espèce.

Sur base des considérations qui précèdent, le tribunal arrive à la même conclusion que l'administration des Contributions directes, à savoir que dans les circonstances particulières de l'espèce, développées ci-avant ainsi que dans les circonstances plus particulièrement relevées par le directeur, les activités immobilières du demandeur s'analysent en des activités commerciales, caractéristique se répercutant au niveau de la qualification et de l'imposition des bénéfices afférents.

Il s'ensuit que l'intégralité du bénéfice relatif aux opérations immobilières litigieuses a à juste titre été imposée dans la catégorie de bénéfice commercial et c'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté les réclamations afférentes du demandeur.

---

<sup>13</sup> Voir en ce sens : trib. adm. janvier 2007, n° 21401, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 75.

En ce qui concerne la réserve opérée par l'administration des Contributions directes et maintenue par le directeur concernant une requalification ultérieure au sujet de la vente future de certains immeubles lui appartenant encore telle que renseignée dans le bulletin de l'impôt sur le revenu commercial communal de l'année 2002, il convient de prime abord de relever que si la décision directoriale est motivée à ce sujet par le fait que la réserve litigieuse telle que figurant sur le bulletin d'imposition ne constitue que la répétition d'informations préalables, le demandeur n'a pas avancé de moyen quelconque susceptible d'énervier, voire seulement de rencontrer cette motivation.

Au-delà de ce constat, le tribunal arrive encore à la même conclusion que le directeur, à savoir que la mention figurant sur le bulletin d'imposition rectificatif du 12 septembre 2007, à savoir que certains immeubles sont intégrés au patrimoine privé en vue d'une location à long terme « *sous réserve d'un reclassement ultérieur en cas de vente* » - seule cette réserve étant critiquée par le demandeur - ne présente pas de caractère décisionnel, mais ne constitue qu'une information relative à un éventuel et hypothétique événement futur, de sorte à ne pas pouvoir faire l'objet d'un recours, ni, *a fortiori*, d'une sanction par le juge administratif.

A titre superfétatoire, il convient encore de relever que contrairement au libellé de la requête introductive d'instance, le directeur n'a pas émis une telle réserve, mais il a seulement rejeté les critiques afférentes contenues dans la réclamation, sans conférer lui-même de caractère décisionnel à une information qui, comme retenu ci-avant, n'en présentait pas elle-même.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le demandeur est à débouter de son recours.

Le demandeur réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000.- €, demande qui, au vu de l'issue du litige, est à rejeter.

#### Quant au rôle n° 25666

Comme relevé ci-avant, le demandeur a encore déposée le 22 avril 2009 un recours inscrit sous le numéro 25666 du rôle, « *formulé à titre subsidiaire et pour autant que de besoin* », tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes des 21 janvier 2009 et 10 février 2009 portant rejet de sa réclamation « *à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu et du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003* ».

Il résulte des explications orales présentées par le litismandataire du demandeur à l'audience publique du 7 décembre 2009 que ledit recours n'a été formulé qu'à titre subsidiaire pour le cas où le tribunal estimerait que l'objet du premier recours enrôlé sous le numéro 25664 serait limité aux décisions directoriales déférées dans la mesure où celles-ci auraient rejeté ses réclamations à l'encontre du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, de sorte à limiter les débats au seul bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal.

Comme retenu cependant ci-avant sous le rôle numéro 25664, le premier recours a déféré les décisions directoriales en leur intégralité au tribunal, à savoir telles que portant tant sur le bulletin de l'impôt sur le revenu et sur le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, sans limiter les débats au seul bulletin de la

base d'assiette de l'impôt commercial communal, de sorte que le second recours, formulé à titre subsidiaire, n'a pas de raisons d'être.

Il résulte dès lors des développements qui précèdent qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours superfétatoire inscrit sous le numéro 25666 du rôle.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

joint les recours introduits sous les numéros 25664 et 25666 du rôle ;

déclare le recours principal en réformation introduit sous le numéro 25664 du rôle recevable ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

déclare superfétatoire le recours introduit à titre subsidiaire sous le numéro 25666 du rôle ;

condamne le demandeur aux frais des deux rôles.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 janvier 2010 par :

Paulette Lenert, vice-président,  
Marc Sünnen, premier juge,  
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert